

## COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro du rôle : 28891C**

Inscrit le 27 juillet 2011

---

### **Audience publique du 1<sup>er</sup> mars 2012**

**Appel formé par  
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg  
contre  
un jugement du tribunal administratif du 6 juillet 2011 (n° 27611 du rôle)  
dans un litige l'opposant à  
M. ... ...,  
en matière de bulletin d'appel en garantie**

---

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 28891C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 27 juillet 2011 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS au nom de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 22 juillet 2011, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 6 juillet 2011, déclarant fondé le recours introduit par Monsieur ... ..., demeurant à ..., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'un bulletin d'appel en garantie émis le 7 janvier 2010 par le bureau ..., ainsi que d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 4 octobre 2010 (n° C15800 du rôle) portant rejet de sa réclamation introduite à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie, de manière à avoir annulé, dans le cadre du recours en réformation introduit, la décision du 4 octobre 2010 et avoir renvoyé le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 13 octobre 2011 par Maître Denis CANTELE, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de Monsieur ... ... ;

Vu le mémoire en réplique du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 11 novembre 2011 ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 7 décembre 2011 par Maître Denis CANTELE pour compte de Monsieur ... ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS et Maître Denis CANTELE en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 13 décembre 2011.

-----

En date du 7 janvier 2010, le bureau de la retenue d'impôts sur les traitements et salaires .. de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *bureau RTS* », émit un bulletin d'appel en garantie (« *Haftungsbescheid* ») sur base du § 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'égard de Monsieur ... en sa qualité de gérant de la société à responsabilité limitée ... S.à r.l., ayant eu son siège social à ..., entre-temps déclarée en faillite, ledit bulletin déclarant Monsieur ... débiteur solidaire d'un montant total de 7.020,90 euros, au titre de la retenue d'impôt sur les traitements et les salaires due par cette société pour les années 2006, 2007 et 2008.

Par courrier de son mandataire du 19 mars 2010, Monsieur ... fit introduire une réclamation à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* ».

Par une décision du 4 octobre 2010 (n° C15800 du rôle), le directeur rejeta cette réclamation en les termes suivants :

*« Vu la requête introduite le 22 mars 2010 par Maître Denis Cantele, au nom du sieur ... ..., demeurant actuellement à ..., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires Luxembourg 1 en date du 7 janvier 2010;*

*Vu le dossier fiscal;*

*Vu les §§ 228 et 301 AO;*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable;*

*Considérant que le bulletin attaqué a déclaré le réclamant co-débiteur solidaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires au titre des années 2006, 2007 et 2008 au motif qu'il aurait, en sa qualité de gérant de la société ... sàrl, actuellement en faillite, commis une faute en ne veillant pas à ce que les sommes qui ont été retenues ou qui auraient dû être retenues à titre d'impôt sur les salaires et dont la société était redevable soient payées, sur les fonds administrés, au receveur des Contributions;*

*Considérant que le réclamant conteste formellement le contenu et la légalité du bulletin d'appel en garantie litigieux en arguant qu'il n'est pas établi qu'il y aurait une inexécution fautive dans son chef en tant que gérant de société;*

*qu'il ne se dégagerait pas du bulletin d'appel en garantie contesté les raisons susceptibles, en raison et en équité, de justifier la décision litigieuse et d'engager sa responsabilité personnelle;*

*qu'il n'était pas le seul administrateur de la société durant les années 2007 et 2008;*

*Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO;*

*qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il administre les impôts dont la société est redevable;*

*que dans la mesure où, par l'inexécution fautive de ses obligations, il a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe, constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO;*

*Considérant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel;*

*que dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO);*

*que la responsabilité de l'administrateur délégué est à qualifier de fautive du moment que des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration (Cour Admin. du 6 mai 2003, numéro 15989C du rôle);*

*qu'il en est de même en ce qui concerne les retenues échues avant son entrée en fonction, si, par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société;*

*Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBl. 1962.37; 3 février 1981, BStBl. 1981 II 493; cf Becker-Riewald-Koch § 2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3);*

*que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en oeuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité;*

*Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef de l'administrateur délégué de société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (Cour Admin. du 22 février 2000, numéro 11694C du rôle);*

*Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les salaires;*

*qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité du gérant, pour les années d'imposition litigieuses, à l'exclusion de l'autre gérant;*

*Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés du 17 mars 2006 que suivant modifications des statuts de la société ... sàrl, le réclamant était associé unique de la société et nommé au poste de gérant pour une durée indéterminée à partir du 21 février 2006, date de l'assemblée générale ordinaire réunie extraordinairement;*

*Considérant que l'instruction a révélé qu'en date du 2 juillet 2007 les statuts de la société ... sàrl ont de nouveau été modifiés par-devant Maître ... dans le sens que le propriétaire de la totalité des parts sociales de la société, en l'occurrence le réclamant, avait cédé la moitié de ses parts à une société avec siège aux îles Seychelles; qu'il a par la suite été nommé gérant technique de la société; qu'une tierce personne, qui n'était ni associé, ni salarié de la société et qui n'était même pas présente lors de la constitution et de la signature de l'acte, a été nommée gérant administratif; que la société pouvait être engagée par la signature conjointe des deux gérants ou par la signature du gérant technique;*

*Considérant qu'il se dégage des pièces du dossier fiscal que la gestion journalière de la société fut exclusivement exercée par le réclamant; qu'il déclara avoir cessé l'exploitation de son entreprise à partir du 28 février 2008;*

*Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité du réclamant est engagée en vue des éléments qui précèdent;*

*Considérant que le réclamant a démissionné de son poste de gérant avec courrier recommandé en date du 7 février 2008 en indiquant que cette démission prendra effet le 29 février 2008;*

*Considérant que le réclamant a sciemment omis de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel des années 2006 et 2007 ainsi que pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2008 au 29 février 2008 et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû;*

*Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant que gérant de la société ... sàrl est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les salaires des années 2006, 2007 ainsi que pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2008 au 29 février 2008 est justifiée;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*reçoit la réclamation en la forme,*

*la rejette comme non fondée ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 3 janvier 2011, Monsieur ... fit introduire un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation du bulletin d'appel en garantie du 7 janvier 2010 et de la décision du directeur du 4 octobre 2010.

A travers un jugement du 6 juillet 2011, le tribunal administratif déclara le recours irrecevable dans la mesure où il était dirigé directement contre le bulletin d'appel en garantie du 7 janvier 2010, reçut le recours en réformation dirigé contre la décision directoriale du 4 octobre 2010 en la forme et dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Quant au fond, le tribunal administratif déduisit des éléments lui soumis que Monsieur ..., en sa qualité de gérant unique respectivement de gérant technique sans la signature duquel le gérant administratif ne pouvait engager la société, avait été responsable ou du moins co-responsable de l'obligation fiscale découlant du § 103 AO en ce qui concerne les retenues d'impôt sur les traitements et salaires à effectuer pour la société pour la période allant du 21 février 2006 au 28 février 2008 et qu'il avait manqué à ladite obligation fiscale.

D'un autre côté, le tribunal rappela que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef d'un gérant de société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité personnelle en application du § 109 (1) AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers le fisc, et que l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision. Relevant que le directeur avait confirmé la décision du bureau RTS de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité de gérant de la société ... S.à r.l., en relevant uniquement à l'appui de sa décision qu'il ressortirait des pièces du dossier fiscal que la gestion journalière aurait été exercée exclusivement par le demandeur et estimant que pour le reste, la décision directoriale litigieuse ne contiendrait que des motifs stéréotypés qui se contentent, d'une part, de renvoyer aux dispositions légales applicables, sinon de paraphraser celles-ci et, d'autre part, de se limiter à constater de fait le manquement du demandeur à ses obligations fiscales, sans pour autant qualifier *in specie* un quelconque comportement fautif dans son chef tenant à des circonstances particulières de l'espèce, le tribunal considéra que cette décision rendait ainsi impossible toute vérification du caractère légal et réel des motifs à la base de la décision critiquée, d'autant plus qu'il existait une contradiction entre la décision du directeur, déclarant fondée la décision du bureau RTS d'engager la responsabilité du demandeur pour les années litigieuses à l'exclusion de l'autre gérant, et le bulletin d'appel en garantie qui énonce que le bureau RTS avait également déclaré codébiteur solidaire l'autre gérant, à savoir Monsieur ..., et a émis un bulletin d'appel en garantie également à l'encontre de ce dernier. Dans la mesure où il n'avait pas été pallié à cette insuffisance de motivation au cours de la procédure contentieuse en l'absence d'un mémoire en réponse de la part de l'Etat qui était également resté en défaut de déposer le dossier fiscal, le tribunal annula, dans le cadre du recours en réformation, la décision du directeur du 4 octobre 2010 et lui renvoya le dossier en prosécution de cause.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 27 juillet 2011, l'Etat a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 6 juillet 2011.

A l'appui de son appel, l'Etat reproche aux premiers juges d'avoir à tort conclu à l'absence d'une preuve d'un comportement fautif dans le chef de Monsieur ... et il estime par contre que ce serait à bon droit que le bureau RTS a mis en cause l'intimé en ce qu'il aurait été seul responsable de la gestion journalière de la société ... s.à r.l. et qu'il aurait sciemment omis de verser les retenues d'impôt dues sur les traitements et salaires de son personnel des années 2006 et 2007, ainsi que pour la période du 1<sup>er</sup> janvier au 29 février 2008.

Tout en admettant qu'en présence de plusieurs représentants concomitants, le bureau d'imposition disposerait d'un pouvoir discrétionnaire dans le choix du représentant appelé à garantir le paiement de l'impôt, que ce pouvoir devrait être exercé à travers une appréciation effective et explicite des circonstances justifiant la décision prise et que le bureau devrait fournir une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, à la désignation du représentant déclaré comme responsable et au quantum de sa responsabilité, l'Etat précise que le bureau RTS avait certes émis un bulletin d'appel en garantie également à l'encontre de Monsieur ..., mais que le directeur, par décision du 4 octobre 2010, a fait droit à la réclamation de ce dernier contre le même bulletin aux motifs essentiels qu'il n'avait pas de pouvoir pour engager la société à lui seul et qu'aucune implication de sa part dans la gestion journalière ne se dégageait des éléments du dossier, lesquels, ensemble avec l'affirmation non contredite de Monsieur ... de sa

nomination comme gérant administratif à son insu, permettraient de présumer qu'il « *n'était de fait pas gérant administratif et n'est pas intervenu dans la gestion journalière* » de la société ... s.à r.l.. L'Etat en conclut que l'intimé aurait été seul responsable de la gestion journalière de la société ... s.à r.l. et donc également du défaut de versement des retenues d'impôt visées par le bulletin d'appel en garantie en cause.

Concernant le comportement personnel de l'intimé, l'Etat considère que le § 109 AO prévoirait un régime de responsabilité des représentants d'une société qui ne dérogerait pas au droit commun, mais qui s'y ajouterait en le renforçant et que cette disposition soumettrait la mise en œuvre de cette responsabilité à la triple condition de l'existence d'une faute (« *schuldhaftes Verletzung* »), d'un dommage et d'un lien de causalité entre le dommage et la faute. Selon l'Etat, la faute consisterait dans le fait soit de ne pas avoir accompli soi-même, soit de ne pas avoir veillé à l'accomplissement des obligations incombant à la personne morale représentée, plus particulièrement dans le manque de diligence ou de soins apportés à l'exécution des obligations fiscales de la société représentée, tandis que le dommage consisterait dans l'insuffisance de l'impôt payé par rapport à l'impôt légalement dû et que le lien de causalité se caractériserait par le fait que l'insuffisance doit être la conséquence du comportement fautif du représentant. Le représentant étatique soutient ensuite que le fait pour un gérant d'une société de ne pas verser les retenues sur traitements et salaires au Trésor public constituerait un comportement fautif *per se* sans que ne soient nécessaires d'autres preuves à ce titre, de manière que les conditions prévues par le § 109 AO se trouveraient réunies en l'espèce. L'Etat estime finalement que dans ces conditions, il ne saurait être valablement reproché au bureau RTS ni au directeur un développement insuffisant des motifs à la base de leur appréciation effective et explicite des circonstances particulières les ayant amenés à retenir la responsabilité personnelle de l'intimé.

L'intimé déclare par contre contester qu'il aurait été le seul responsable de la gestion journalière de la société ... s.à r.l. et qu'il aurait sciemment omis de verser les retenues sur traitements et salaires dues pour la période de janvier 2006 à février 2008. Il insiste sur le fait que le bureau RTS avait émis un bulletin d'appel en garantie également à l'encontre de Monsieur ... et qu'il aurait ainsi conclu à l'existence d'une responsabilité également dans le chef de ce dernier. Il critique ensuite les motifs ayant amené le directeur à faire droit à la réclamation de Monsieur ... en ce que le directeur aurait déchargé celui-ci sur base de ses seules affirmations quant à sa nomination comme gérant administratif à son insu sans qu'il n'ait étayé son argumentation par le moindre élément probant, le procès-verbal de réunion avec le curateur de la faillite de la société ... s.à r.l. mis en avant par le directeur se limitant également à relater les seules affirmations de Monsieur ... et le simple fait qu'un gérant n'a pas besoin d'être présent à l'assemblée pour se voir nommer ne pouvant être considéré comme preuve d'une nomination de Monsieur ... à son insu. L'intimé se prévaut alors de deux attestations testimoniales dont il ressortirait que Monsieur ... aurait été au courant de sa nomination en tant que gérant administratif et qu'il aurait agi en cette qualité et il conclut qu'il ne saurait être considéré comme seul et unique responsable de la gestion journalière de la société ... s.à r.l. et qu'au vu de l'activité réelle de Monsieur ... comme gérant administratif, lui-même devrait être déchargé de la responsabilité pour le paiement d'impôts du moins pour la période à partir de la nomination de Monsieur ... comme gérant administratif.

Relativement à l'existence d'un comportement fautif dans son chef, l'intimé se rallie aux conclusions afférentes des premiers juges tenant à l'absence d'indication de circonstances particulières à qualifier *in specie* de comportement fautif et il réitère sa position qu'un simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO ne serait pas suffisant, mais que le § 109 exigerait au-delà de la qualité de gérant encore

l'existence d'une inexécution fautive dont la preuve ne serait pourtant pas rapportée par la partie publique, de manière que les raisons susceptibles, en raison et en équité, de justifier la décision d'engager sa responsabilité personnelle ne se dégageraient pas à suffisance de droit et de fait des éléments en cause.

Le délégué du gouvernement conteste la valeur probante des attestations invoquées par l'intimé aux motifs qu'elles ne contiendraient aucune preuve d'une implication concrète de Monsieur ... dans la gestion de la société ... s.à r.l. ni d'une absence d'une telle implication de la part de l'intimé et que ces attestations auraient été établies pour les besoins de la cause par des personnes qui seraient en partie professionnellement subordonnées à l'intimé. Le représentant étatique relève en outre que l'intimé aurait également été gérant unique et associé de la société ... s.à r.l. de février 2008 à février 2009, qu'il n'aurait pas non plus procédé au paiement des retenues sur traitements et salaires dues par cette société tandis que celle-ci ensemble sa gestion ont été reprises en février 2009 par Monsieur ..., auteur d'une des deux attestations testimoniales invoquées par l'intimé.

L'intimé rétorque finalement que le rejet des attestations testimoniales par lui soumises, tel que sollicité par le délégué du gouvernement, aurait pour effet un renversement de la charge de la preuve, au motif qu'il incomberait à l'Etat de rapporter la preuve d'une inexécution fautive dans son chef de ses obligations en tant que gérant de la société ... s.à r.l. et non pas à lui-même de rapporter la preuve contraire. L'intimé insiste à nouveau sur le fait que le directeur aurait déchargé Monsieur ... de sa responsabilité sur base de ses seules affirmations sans aucune preuve concrète et que, conformément au principe de l'égalité des armes tiré de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup> de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, il faudrait attacher à ses propres déclarations le même crédit qu'aux affirmations de Monsieur ....

En vertu de l'article 136 (4) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au § 103 AO, qui dispose que « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

Les premiers juges ont correctement déduit des dispositions de l'article 136 (4) LIR que le gérant d'une société à responsabilité limitée est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment celle de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Il se dégage des éléments du dossier que Monsieur ... était à la fois le gérant unique et l'associé unique de la société ... s.à r.l. à compter du 21 février 2006 jusqu'au 2 juillet 2007, date à laquelle il a cédé la moitié de ses parts dans la société ... s.à r.l. à la société ... Ltd, avec siège .... A cette même date, les deux associés de la société réunis en assemblée générale extraordinaire ont révoqué Monsieur ... de ses fonctions de gérant de la société et ont nommé deux gérants, à savoir Monsieur ... en qualité de gérant technique et Monsieur ... en qualité de gérant administratif, la société étant désormais engagée par la signature conjointe des deux gérants ou par la signature unique du gérant technique, en l'occurrence

Monsieur .... Par la suite, Monsieur ... a démissionné de sa fonction de gérant technique avec effet au 29 février 2008.

Les premiers juges ont correctement déduit de ces dispositions et éléments de l'espèce que Monsieur ..., en sa qualité de gérant unique respectivement de gérant technique sans la signature duquel le gérant administratif ne pouvait pas engager la société, était responsable ou du moins co-responsable de l'obligation fiscale découlant de l'article 136 (4) LIR et du § 103 AO en ce qui concerne les retenues d'impôt sur les traitements et salaires à effectuer pour compte de la société pour la période allant du 21 février 2006 au 28 février 2008. Il n'est pas non plus contesté en cause que la société ... s.à r.l. avait manqué à ladite obligation fiscale pour cette même période.

La Cour rejoint encore les premiers juges en ce qu'ils ont déduit du § 109 AO, qui dispose dans son alinéa (1) que « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 – 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 – 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind* », que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef d'un gérant de société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité personnelle en application du § 109 (1) AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, mais que le législateur a posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive – « *schuldhafte Verletzung* » - des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Il est pareillement vrai qu'au vœu du § 7 (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, appelée « *Steueranpassungsgesetz* » (StAnpG), disposant que « *jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir discrétionnaire dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et ensuite en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

Il résulte encore du § 2 StAnpG disposant que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen* », que l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

La Cour ne partage cependant pas l'application, par les premiers juges, de ces principes au cas de l'espèce.

En effet, en ce qui concerne d'abord la période allant du 21 février 2006 jusqu'au 2 juillet 2007, Monsieur ... était le gérant unique de la société ... s.à r.l.. Or, en l'absence d'une autre personne ayant exercé des fonctions analogues impliquant une responsabilité pour accomplir ou surveiller l'accomplissement des obligations fiscales de la société ... s.à r.l., Monsieur ... était nécessairement la seule personne à laquelle incombait pour cette période la responsabilité pour le paiement des retenues sur traitements et salaires à prélever par cette



société et il ne fait pas état de circonstances qui l'auraient empêché d'assumer son mandat social. Dans ces conditions, le constat du défaut de versement des retenues sur traitements et salaires échues durant cette période implique nécessairement que le défaut d'accomplissement des démarches afférentes doit être imputé au gérant unique, à savoir Monsieur ..., de manière que son comportement fautif pour cette période peut être déduit à partir de ces seuls éléments constants en cause.

Quant à la période subséquente du 2 juillet 2007 au 29 février 2008, il est vrai que Monsieur ... n'était plus la seule personne responsable pour l'accomplissement, par la société ... s.à r.l., de l'ensemble de ses obligations fiscales au vu du mandat social de gérant administratif exercé par Monsieur .... Il n'en reste pas moins que Monsieur ... occupait une position-clé en ce qu'il était l'unique personne pouvant engager cette société par sa seule signature et que le gérant administratif, auquel l'accomplissement des démarches administratives y compris celles à l'égard des administrations fiscales incomberait *a priori*, n'avait aucun pouvoir propre alors qu'il nécessitait la co-signature du gérant technique pour tous les actes rentrant dans ses attributions. Dès lors, en ce que son intervention était en tout cas requise pour la déclaration et le paiement des retenues sur traitements et salaires dues par la société ... s.à r.l. entre juillet 2007 et février 2008 et en ce que ces obligations fiscales n'avaient pas été exécutées, la responsabilité afférente incombait nécessairement du moins en partie à Monsieur ... qui ne conteste pas le fait qu'il avait assuré, exclusivement sinon du moins en large partie, la gestion journalière de la société ... s.à r.l.. Il s'ensuit que la conclusion du bureau RTS et du directeur quant à l'existence d'un comportement fautif, au sens du § 109 AO, dans le chef de Monsieur ... et d'un lien de causalité entre ce comportement et le défaut de paiement des retenues sur traitements et salaires dues est justifiée sur base des éléments en cause.

L'argumentation de l'intimé tendant à le décharger de sa responsabilité personnelle en se référant à la prétendue activité de gestion de Monsieur ... n'est pas de nature à affecter la validité de cette conclusion, étant donné que la responsabilité personnelle de l'intimé ne se trouve pas annihilée par le rôle plus ou moins actif prétendument joué par Monsieur ... dans la mesure où, même en admettant que ce dernier s'était impliqué dans la gestion journalière de la société ... s.à r.l. durant la période où il assumait le mandat de gérant administratif, l'intimé continuait néanmoins à être essentiellement responsable de l'accomplissement des obligations fiscales au vu de son rôle-clé ci-avant dégagé entraînant qu'aucun engagement ou paiement ne pouvait être exécuté sans sa co-signature. Dès lors, la circonstance que la responsabilité personnelle de Monsieur ... avait d'abord été mise en œuvre par le bureau RTS et que cette décision avait ensuite été annulée par le directeur n'est pas de nature à affecter le caractère équitable et opportun du choix de mettre en œuvre la responsabilité personnelle de l'intimé pour les dettes de retenues sur traitements et salaires de la société ... s.à r.l. également pour la période de juillet 2007 à février 2008.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que c'est à juste titre que le bureau RTS a émis le bulletin d'appel en garantie litigieux du 7 janvier 2010 à l'égard de Monsieur ... pour toute la période où il occupait un mandat social au sein de la société ... s.à r.l., soit du 21 février 2006 jusqu'au 29 février 2008, et pour les dettes d'impôt visées dans ledit bulletin et que le directeur a rejeté la réclamation de l'intimé du 19 mars 2010 à l'encontre de ce même bulletin.

Par voie de conséquence, le jugement entrepris encourt la réformation en ce sens que le recours initial de l'intimé est à rejeter comme n'étant pas fondé.

## PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 27 juillet 2011 en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 6 juillet 2011, rejette le recours initial introduit par Monsieur ... le 3 janvier 2011 comme non fondé dans la mesure où il a été reçu en la forme par ledit jugement,

condamne l'intimé aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 1<sup>er</sup> mars 2012 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative